

## **BFH: Abzugsverbot für Kartellgeldbuße**

Das Abzugsverbot für Geldbußen nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG steht der Bildung einer Rückstellung für eine drohende Geldbuße nicht entgegen. Der Aufwand aus der Rückstellungsbildung unterliegt allerdings der Abzugsbeschränkung. Eine bei der Bußgeldfestsetzung gewinnmindernd zu berücksichtigende „Abschöpfung“ des aus der Tat unrechtmäßig erlangten wirtschaftlichen Vorteils liegt nicht bereits dann vor, wenn die (Kartell-)Geldbuße lediglich unter Heranziehung des tatbezogenen Umsatzes ermittelt wird und sich nicht auf einen konkreten Mehrerlös bezieht.

### **Sachverhalt**

Das Bundeskartellamt (BKartA) verhängte gegen eine AG wegen unerlaubter Kartellabsprachen eine Geldbuße. Die Bußgeldbemessung erfolgte unter Zugrundelegung der Leitlinien für die Bußgeldzumessung in Kartellordnungswidrigkeitenverfahren 2013 (Bußgeldleitlinien 2013). Die AG bildete in ihrer Bilanz zum 31.12.2013 wegen des angedrohten Kartellbußgeldes eine gewinnmindernde Rückstellung. Finanzamt und FG waren der Ansicht, dass die Rückstellung durch außerbilanzielle Hinzurechnung wieder zu neutralisieren sei.

### **Entscheidung**

Auch der BFH kommt zu dem Schluss, dass hinsichtlich der Geldbuße die Voraussetzungen für einen Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 Hs. 1 EStG nicht gegeben sind und die Rückstellung außerbilanziell wieder hinzuzurechnen ist.

### Gesetzliche Grundlagen

Nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 1 EStG darf eine von einer inländischen Behörde festgesetzte Geldbuße, somit auch eine vom BKartA verhängte Kartellgeldbuße, den Gewinn nicht mindern. Dieses Abzugsverbot gilt nach Satz 4 Halbsatz 1 dieser Regelung allerdings nicht, soweit der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist, wenn die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, nicht abgezogen worden sind. Daher ist das Abzugsverbot bei einer sog. Bruttoabschöpfung nicht bzw. insoweit nicht anzuwenden, um eine Belastungskumulation auszuschließen.

### Rückstellung ist grundsätzlich zulässig

Die Bildung einer steuerwirksamen Rückstellung im Hinblick auf eine am maßgeblichen Bilanzstichtag noch nicht verhängte (aber angedrohte) Kartellgeldbuße ist nach Auffassung des BFH möglich (so zuletzt auch BFH-Urteil vom 07.11.2013, IV R 4/12). Der Wortlaut des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 Hs. 1 EStG schließt dies nicht aus (nach a.A. – ohne abweichendes steuerliches Ergebnis – ist schon die Bildung einer Rückstellung in der Steuerbilanz ausgeschlossen, soweit das Abzugsverbot greift, vgl. zuletzt BFH-Beschluss vom 24.03.2004, I B 203/03). Allerdings könne die Rückstellung einer Verbindlichkeit ebenso wenig wie der betreffende Betriebsausgabenabzug über die steuerrechtlichen Abzugsverbote und -grenzen hinausgehen. Beide unterliegen den gleichen tatbestandlichen Beschränkungen (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 07.11.2013, IV R 4/12). Der Aufwand aus der Rückstellungsbildung unterliege daher den Abzugsbeschränkungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG. Es ist also nicht möglich, die Abzugsbeschränkungen im Wege der Rückstellung zu umgehen, so der BFH.

### Irrelevanz des subjektiven Abschöpfungswillens für die Abschöpfungswirkung

Voraussetzung für die Anwendung der Ausnahmebestimmung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG ist es, dass der durch die festgesetzte Geldbuße erlangte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft worden ist. Ob einer Geldbuße eine solche Abschöpfungswirkung beizumessen ist, kann nach der Rechtsprechung des BFH nicht vom „subjektiven Abschöpfungswillen“ der Kartellbehörde abhängen. Der Wortlaut der Regelung („abgeschöpft worden ist“) macht deutlich, dass nur die tatsächliche, also objektive Abschöpfungswirkung relevant sein soll; er enthält insbesondere keinen Bezug auf den Charakter der Geldbuße oder den Willen der

betreffenden Behörde (vgl. BFH-Beschluss vom 24.03.2004, I B 203/03).

#### Pauschale Ermittlung der Kartellgeldbuße entfaltet keine Abschöpfungswirkung

Eine Abschöpfung des unrechtmäßig erlangten wirtschaftlichen Vorteils sah der BFH im entschiedenen Fall nicht als gegeben. Nicht maßgebend sei, dass das Bußgeld die Liquidität des zu beußenden Unternehmens belastet. Entscheidend seien vielmehr die kartellrechtlichen Wertungen, die der Ermittlung der Bußgeldhöhe zugrunde liegen.

Im Streitfall wurde das Bußgeld nach Maßgabe der Bußgeldleitlinien 2013 bemessen. Dementsprechend wurde das Gewinn- und Schadenspotenzial pauschal in Höhe von 10 % des erzielten tatbezogenen Umsatzes angenommen. Eine solche pauschale Ermittlung der Höhe der Kartellgeldbuße genüge nicht. Die Abschöpfung müsse sich vielmehr nach dem konkreten Mehrerlös bzw. kartellbedingten Gewinn im jeweiligen Einzelfall bemessen.

#### **Betroffene Norm**

§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 Hs. 1 EStG

Streitjahr 2013

#### **Anmerkungen**

##### Offengelassene Fragestellung

Ob für den Fall, dass der Bemessungsspielraum für die Festsetzung der Geldbuße ausnahmsweise nach oben erweitert werden kann, wenn die pauschale Festsetzung von 10 % des tatbezogenen Umsatzes wegen eines offensichtlich wesentlich höheren Gewinn- und Schadenspotenzials im konkreten Einzelfall zu niedrig ist, hinsichtlich der Frage eines Abschöpfungsteils etwas anderes gilt, hat der BFH in seiner Entscheidung offengelassen.

##### Die Feststellungslast für eine Abschöpfungswirkung trägt der Steuerpflichtige

Europäische Kartellrechtsbußen zielen wohl i.d.R. nicht auf die Abschöpfung eines wirtschaftlichen Vorteils ab. Damit sollte der Ausnahmetatbestand des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 EStG für diese Fälle nicht eher nicht greifen (so BFH, Urteil vom 07.11.2013, IV R 4/12). Denn um die Ausnahmereglung zu beanspruchen müsste das mit einer Geldbuße belastete Unternehmen anhand objektiv nachprüfbarer Kriterien nachweisen, welchen Mehrgewinn es durch die Teilnahme am Kartell erzielt hat.

#### **Vorinstanz**

Finanzgericht Köln, Urteil vom 24.11.2016, 10 K 659/16, EFG 2017, S. 377

#### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 22.05.2019, [XI R 40/17](#), lt. BMF zur [Veröffentlichung im BStBl. II](#) vorgesehen

[Pressemitteilung Nr. 60](#) vom 26.09.2019

#### **Weitere Fundstellen**

BFH, Urteil vom 07.11.2013, IV R 4/12, BStBl II 2014, S. 306, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 23.03.2011, X R 59/09, BFH/NV 2011, S. 2047

BFH, Beschluss vom 24.03.2004, I B 203/03, BFH/NV 2004, S. 959

---

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.